Tweede Kamer der Staten-Generaal

2

Vergaderjaar 2015–2016

34 305

Wijziging van enkele belastingwetten en enige andere wetten (Overige fiscale maatregelen 2016)

Nr. 4

ADVIES AFDELING ADVISERING RAAD VAN STATE EN NADER RAPPORT[1]

Hieronder zijn opgenomen het advies van de Afdeling advisering van de Raad van State d.d. 7 september 2015 en het nader rapport d.d. 11 september 2015, aangeboden aan de Koning door de Staatssecretaris van Financiën. Het advies van de Afdeling advisering van de Raad van State is cursief afgedrukt.

Bij Kabinetsmissive van 31 augustus 2015, no. 2015001436, heeft Uwe Majesteit, op voordracht van de Minister van Financiën, bij de Afdeling advisering van de Raad van State ter overweging aanhangig gemaakt het voorstel van wet tot wijziging van enkele belastingwetten en enige andere wetten (Overige fiscale maatregelen 2016), met memorie van toelichting.

Het voorstel vormt een onderdeel van het fiscale pakket voor het jaar 2016, samen met de wetsvoorstellen Belastingplan 2016, Wet tegemoetkomingen loondomein, Wet vrijstelling uitkeringen Artikel 2-Fonds en Wet implementatie wijzigingen Moeder-dochterrichtlijn 2015. Het voorstel bevat wijzigingen van enkele belastingwetten en enige andere wetten waarvoor inwerkingtreding of wettelijke vastlegging met ingang van 1 januari 2016 wenselijk is. Het betreft onder andere de introductie van een prejudiciële procedure in belastingzaken, de implementatie van gestandaardiseerde documentatieverplichtingen voor multinationale ondernemingen (in het kader van zogenoemde country-by-country-reporting), een uitbreiding van de fiscale faciliteiten voor monumentenpanden en landgoederen, de introductie van een experimenteerbepaling in de sfeer van de invordering van belastingen, alsmede een uitbreiding van de bevoegdheid van de Belastingdienst tot toepassing van lijfsdwang in situaties van een civielrechtelijke vordering tot schadevergoeding in verband met een niet voldane belastingschuld.

De Afdeling advisering van de Raad van State adviseert het voorstel aan de Tweede Kamer te zenden, maar acht op onderdelen een dragende

[1] De oorspronkelijke tekst van het voorstel van wet en van de memorie van toelichting zoals voorgelegd aan de Afdeling advisering van de Raad van State is ter inzage gelegd bij het Centraal Informatiepunt Tweede Kamer.

kst-34305-4
ISSN 0921 - 7371
's-Gravenhage 2015

motivering of aanpassing van het voorstel aangewezen. Zo is de Afdeling van oordeel dat de noodzaak en de opportuniteit van de introductie van een prejudiciële procedure in belastingzaken onvoldoende zijn aangetoond en dat een dergelijke majeure wijziging van het fiscale procesrecht niet in een verzamelwet als de onderhavige thuishoort. Ook plaatst zij vraagtekens bij (de motivering van) een experimenteerbepaling in de sfeer van de invordering van belastingen. Tot slot vraagt de Afdeling een nadere motivering van de te introduceren documentatieverplichtingen voor multinationale ondernemingen en van de uitbreiding van de bevoegdheden van de Belastingdienst met lijfsdwang bij invordering.

Blijkens de mededeling van de Directeur van Uw kabinet van 31 augustus 2015, no. 2015001436, machtigde Uwe Majesteit de Afdeling advisering van de Raad van State haar advies inzake het bovenvermelde voorstel van wet rechtstreeks aan mij te doen toekomen. Dit advies, gedateerd 7 september 2015, no. W06.15.0276/III, bied ik U hierbij aan.
Het kabinet is de Afdeling erkentelijk voor de voortvarendheid waarmee het advies inzake het bovenvermelde voorstel is uitgebracht.

Naar aanleiding van het advies merk ik het volgende op.

1. Introductie prejudiciële procedure in belastingzaken

Het wetsvoorstel voorziet in de introductie van een prejudiciële procedure bij de fiscale kamer van de Hoge Raad.[2] In civiele zaken bestaat sinds 1 juli 2012 de mogelijkheid om prejudiciële vragen voor te leggen aan de Hoge Raad. Volgens de toelichting zijn de ervaringen die hiermee zijn opgedaan tot nog toe positief.[3] Omdat ook in het belastingrecht met enige regelmaat rechtsvragen aan de orde zijn met een zaakoverstijgend belang, en in de literatuur en door experts gepleit wordt voor het snel invoeren van de prejudiciële procedure in het belastingrecht, is de regering overtuigd geraakt van de toegevoegde waarde van deze procedure in het belastingrecht, naast de fiscale sprongcassatie. De in de Algemene wet inzake rijksbelastingen (AWR) voorgestelde procedure is ongeveer gelijk aan de civielrechtelijke variant.

De Afdeling maakt enkele opmerkingen over noodzaak en opportuniteit van het voorstel.

a. Evaluatie prejudiciële procedure in het civiele recht

De Afdeling wijst erop dat er pas drie jaren ervaring is opgedaan met de prejudiciële procedure in het civiele recht. Hoewel de eerste ervaringen positief lijken te zijn, is die termijn te kort voor het uitspreken van een definitief oordeel. Artikel IV van de Wet prejudiciële vragen aan de Hoge Raad bepaalt dat deze wet binnen vijf jaar na inwerkingtreding wordt geëvalueerd. Volgens de toelichting bij artikel IV «lijkt een evaluatieperiode van ten minste vijf jaar nodig om voldoende gegevens te kunnen verzamelen op grond waarvan betrouwbare conclusies kunnen worden getrokken.»[4] Gelet hierop ziet de Afdeling niet in waarom de resultaten van de voorgeschreven evaluatie niet worden afgewacht, alvorens een uitbreiding van de prejudiciële procedure wordt overwogen. Het afwachten van de resultaten van die evaluatie is te meer van belang omdat dan ook kan worden bezien of het zinvol is om het in de civielrechtelijke procedure bestaande criterium van het bestaan van talrijke vergelijkbare geschillen over te nemen of – zoals het voorstel doet – niet.

---

[2] Artikel XVI, onderdeel D, van het voorstel.
[3] Memorie van toelichting, paragraaf 2.6, derde tekstblok, zesde volzin.
[4] Kamerstukken II 2010/11, 32 612, nr. 3, blz. 23.

Het niet overnemen leidt er toe dat ingevolge het voorstel elke op zich staande rechtsvraag aan de Hoge Raad kan worden voorgelegd.

In het verlengde hiervan wijst de Afdeling erop dat bij de totstandkoming van de Wet prejudiciële vragen aan de Hoge Raad de uitbreiding naar het fiscale recht uitdrukkelijk onder ogen is gezien, mede naar aanleiding van opmerkingen in de vakliteratuur. In antwoord op vragen waarom de prejudiciële procedure niet werd opengesteld voor andere rechtsgebieden, wees de regering op het rapport «versterking van de cassatierechtspraak». Daarin wordt geconcludeerd dat vooral in civiele zaken belangrijke rechtsvragen de cassatierechter niet of niet tijdig bereiken. Het aanbod van zaken in de belastingkamer zou daarentegen zodanig groot zijn dat dit hiaat zich daar niet zou voordoen. Als mogelijke verklaring hiervoor wees de regering erop dat het Ministerie van Financiën altijd meewerkt aan of het initiatief neemt tot het instellen van «sprongcassatie».[5] Voor fiscale zaken is het probleem dus kleiner, en daarmee ook minder urgent.

Uit de toelichting kan niet worden afgeleid waarom er aanleiding zou zijn om hierover thans anders te denken. In elk geval blijkt niet dat het probleem inmiddels wezenlijk anders ligt. De toelichting zou daarom ten minste gegevens moeten bevatten over de duur van procedures met toepassing van sprongcassatie enerzijds en procedures met toepassing van de prejudiciële procedure anderzijds, alsmede voorbeelden van rechtsvragen op het gebied van het belastingrecht die, door het ontbreken van de prejudiciële procedure, te lang op een antwoord moesten wachten.

Voor zover de toelichting benadrukt dat sprongcassatie als nadeel heeft dat zij niet eerder mogelijk is dan nadat de rechter in eerste instantie uitspraak heeft gedaan, wijst de Afdeling erop dat het uit een oogpunt van rechtsvorming voor de hoogste rechter juist een voordeel kan zijn als er al een aantal uitspraken van feitenrechters ligt. Om dezelfde reden behoeft het evenmin altijd een voordeel te zijn dat in een prejudiciële procedure een zuivere rechtsvraag wordt voorgelegd. De feiten waarop partijen zich beroepen komen immers vaak pas in de loop van de discussie in feitelijke instanties goed naar voren. Niet zelden zijn een paar richtinggevende uitspraken nodig, om de gewenste duidelijkheid te krijgen en te geven. Voorts is denkbaar dat een zaak in cassatie nogmaals aan de Hoge Raad moet worden voorgelegd, omdat de uiteindelijk vastgestelde feiten een ander licht op de zaak werpen, en daarmee op de toepasselijke rechtsvraag. Deze en andere vragen onderstrepen het belang van een grondige evaluatie van de huidige prejudiciële procedure.

Wat het argument betreft dat sprongcassatie niet altijd kenbaar is voor partijen en de rechter in zaken waarin een vergelijkbare rechtsvraag aan de orde is, wijst de Afdeling erop dat dit probleem eenvoudig kan worden verholpen door publicatie van deze rechtsvragen door de Hoge Raad, zoals ook het geval is met prejudiciële vragen.

b. Reacties Hoge Raad en de Raad voor de rechtspraak

De toelichting op het onderhavige wetsvoorstel vermeldt weliswaar dat het voorstel voor advies is voorgelegd aan de Hoge Raad en de Raad voor de rechtspraak[6], maar geeft hun reacties niet weer.

---

[5] Kamerstukken II 2010/11, 32 612, nr. 6, Kamerstukken I 2011/12, 32 612, C, Handelingen II 2011/12, nr. 4, item 5, blz. 47.

[6] Memorie van toelichting, paragraaf 2.6, laatste volzin.

De Afdeling adviseert in de toelichting op deze reacties in te gaan. Mocht het wetsvoorstel naar aanleiding van de adviezen van de Hoge Raad en de Raad voor de rechtspraak ingrijpend worden gewijzigd, dan gaat de Afdeling ervan uit dat het voorstel opnieuw aan haar ter advisering wordt voorgelegd.

c. Concluderend

Samengevat is de Afdeling van oordeel dat de noodzaak en de opportuniteit van het voorstel onvoldoende zijn aangetoond. Voor fiscale zaken is er een goed alternatief in de vorm van sprongcassatie. Bovendien is nog geen evaluatie van de prejudiciële procedure in civiele zaken beschikbaar. Mede in het licht van de hiervoor gemaakte opmerkingen is de Afdeling van oordeel dat een majeure wijziging van het fiscale procesrecht zoals de voorgestelde prejudiciële procedure niet in voorliggende verzamelwet thuis hoort. De Afdeling adviseert de bepalingen die hierop betrekking hebben, voor zover deze worden gehandhaafd, op te nemen in een afzonderlijk wetsvoorstel dat losstaat van het fiscale pakket 2016.

1. Introductie prejudiciële procedure in belastingzaken

Vanwege de samenhang van de punten van het advies van de Afdeling wordt onderstaand ingegaan op:
a. Introductie prejudiciële procedure in het civiele recht
b. Reacties Hoge Raad en de Raad voor de rechtspraak
c. Concluderend

Het kabinet stelt voor om het ook in belastingzaken mogelijk te maken dat de rechtbank of het gerechtshof in een lopende procedure een rechtsvraag aan de Hoge Raad stelt ter beantwoording bij wijze van prejudiciële beslissing. Anders dan de Afdeling is het kabinet van mening dat het niet noodzakelijk is om de evaluatie van de civiele prejudiciële procedure af te wachten en dat de prejudiciële procedure toegevoegde waarde heeft naast sprongcassatie. Met name het pleidooi in de fiscale wereld heeft het kabinet tot het inzicht gebracht dat de prejudiciële procedure in belastingzaken toegevoegde waarde kan hebben. Dit inzicht is vervolgens op de gehouden expertmeeting bevestigd. Daarnaast staan de positieve ervaringen met de civiele prejudiciële procedure, die naar voren komen in de recente jaarverslagen van de Hoge Raad, en die blijkens hun advies de positieve waardering van de president van de Hoge Raad en de procureur-generaal bij de Hoge Raad van het voornemen tot invoering van een fiscale prejudiciële procedure ondersteunen. Daarbij komt dat het kabinet tevens voorstellen doet ter verbetering van de massaalbezwaarprocedure. Het kabinet verwacht dat (juist) deze procedure in combinatie met een prejudiciële procedure tot een snellere beantwoording van breder levende rechtsvragen kan leiden. Ook dit is voor het kabinet aanleiding om niet langer te wachten met het invoeren van een fiscale prejudiciële procedure. Bij de vormgeving van de fiscale prejudiciële procedure heeft het kabinet bovendien goed geluisterd naar de meningen van experts. Daarom is bijvoorbeeld in afwijking van de civiele prejudiciële procedure afgezien van het verplichten van procesvertegenwoordiging en is het talrijke-vergelijkbare-zaken criterium niet overgenomen. Anders dan de Afdeling lijkt te veronderstellen, heeft het kabinet met dit laatste slechts de bestuursrechter niet willen opleggen om te onderzoeken of er meerdere vergelijkbare geschillen spelen en de Hoge Raad om dit te controleren. Indien uit de evaluatie van de civiele prejudiciële procedure punten naar voren komen die ook voor de fiscaliteit relevant zijn, zal het kabinet uiteraard voorstellen de fiscale prejudiciële procedure dienovereenkomstig aan te passen.

Het kabinet is zich er verder van bewust dat het invoeren van een fiscale prejudiciële procedure geen juridisch panacee is. Dat doet echter niet af aan de toegevoegde waarde van die procedure. In reactie op de door de Afdeling genoemde punten: het kabinet heeft niet afgewogen of een bepaalde rechtsvraag te lang op een antwoord heeft moeten wachten, maar of het antwoord in voorkomende gevallen eerder in een prejudiciële procedure verkregen kan worden (hetgeen volgens het kabinet het geval kan zijn). Het kabinet onderkent dat een kwestie nog onvoldoende uitgekristalliseerd kan zijn of dat de feiten de beantwoording van een rechtsvraag kunnen beïnvloeden. Daarom stelt het kabinet voor om de Hoge Raad de bevoegdheid te geven om aanstonds of na de schriftelijke opmerkingen en toelichting van partijen of derden en gehoord de procureur-generaal af te zien van de prejudiciële beantwoording van de rechtsvraag. En het kabinet is het met de Afdeling eens dat de publicatie van een in sprongcassatie opgeworpen rechtsvraag de kenbaarheid kan vergroten, hetgeen de kenbaarheid van een ter beantwoording bij wijze van prejudiciële beslissing gestelde rechtsvraag onverlet laat.
Aan het advies om in de toelichting in te gaan op de reacties van de president van de Hoge Raad en de procureur-generaal bij de Hoge Raad en de Raad voor de rechtspraak is gehoor gegeven. De opmerkingen van de president van de Hoge Raad en de procureur-generaal bij de Hoge Raad ten aanzien van de inhoud van de regeling en van redactionele en wetstechnische aard zijn nagenoeg geheel overgenomen. De wijzigingen waartoe dit heeft geleid, geven het kabinet geen aanleiding het voorstel opnieuw aan de Afdeling voor te leggen.
Het kabinet neemt het advies van de Afdeling om het invoeren van een fiscale prejudiciële procedure op te nemen in een afzonderlijk wetsvoorstel niet over. Anders dan de Afdeling meent het kabinet dat het hier niet gaat om een majeure wijziging van het fiscale procesrecht, maar om uitbreiding van een beproefd en gewaardeerd instrument.

2. Implementatie verrekenprijsdocumentatie en country-by-country reporting

Een belangrijke manier om belastingontwijking tegen te gaan, bestaat uit het delen van relevante informatie tussen belastingdiensten van verschillende landen. In dat kader zijn in actiepunt 13 van het OESO-project Base Erosion and Profit Shifting (BEPS-project) gestandaardiseerde documentatieverplichtingen opgenomen voor multinationale ondernemingen over de verrekenprijzen die zij binnen het concern hanteren. Deze nieuwe documentatieverplichtingen betreffen een landenrapport («country-by-country report»), een groepsdossier («master file») en een lokaal dossier («local file»).

Het idee achter het nieuwe gestandaardiseerde landenrapport is dat belastingdiensten daardoor efficiënter de risicoselectie voor verrekenprijzen kunnen uitvoeren. Blijkt uit deze risicoselectie een hoog risico op winstverschuiving, dan kan een belastingdienst nadere informatie opvragen en de zaak verder onderzoeken.

Een multinationale groep met een omzet van € 750 miljoen dient jaarlijks een landenrapport op te stellen. De verplichting om een groepsdossier en een lokaal dossier op te stellen, geldt in beginsel voor alle ondernemingen, maar Nederland handhaaft voor MKB-ondernemingen met een omzet tot € 50 miljoen de bestaande documentatieverplichtingen (in lijn met de OESO-aanbevelingen).

Het voorstel implementeert deze OESO-afspraken.[7] Daarbij zullen bij ministeriële regeling nadere regels worden gesteld over de vorm en de inhoud van het landenrapport, het groepsdossier en het lokale dossier.[8]

De Afdeling merkt hier het volgende over op.
De artikelsgewijze toelichting vermeldt dat bij het stellen van nadere regels zal worden aangesloten bij bijlage II van hoofdstuk V van het OESO-rapport «Guidance on Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting». De volgende informatieverplichtingen zijn opgenomen in deze template: belastingjurisdictie, omzet (derden, gelieerde entiteiten en totaal), winst (verlies) vóór inkomstenbelasting, betaalde inkomstenbelasting (op kasstroom basis), acute belastinglast (huidige jaar), vrij uitkeerbaar eigen vermogen, winstreserves, aantal werknemers en materiële vaste activa anders dan liquide middelen.

De Afdeling heeft in de toelichting een beschouwing gemist over de mogelijke problemen die zich zouden kunnen voordoen bij de invoering van de hiervoor genoemde documentatieverplichtingen. De financiële administratie van ondernemingen is hier immers niet voor ingericht, bijvoorbeeld (bij een multinationale onderneming) om te rapporteren per land.

De Afdeling adviseert in de toelichting aandacht te besteden aan de uitvoerbaarheid in de praktijk van de voorgestelde documentatieverplichtingen.

2. Implementatie verrekenprijsdocumentatie en country-by-country reporting

Naar aanleiding van het advies van de Afdeling wordt in het algemeen deel van de memorie van toelichting aandacht besteed aan de uitvoerbaarheid in de praktijk van de voorgestelde documentatieverplichtingen.

3. Uitbreiding fiscale faciliteiten voor monumentenpanden en landgoederen

Het voorstel strekt ertoe de fiscale aftrek van onderhoudskosten enerzijds en de vrijstelling van schenk- of erfbelasting anderzijds ook toe te staan voor in het buitenland gelegen monumenten respectievelijk landgoederen, mits aan bepaalde voorwaarden wordt voldaan.[9] Aanleiding voor deze wijzigingen vormen twee arresten van het Hof van Justitie[10], waarin prejudiciële vragen van de Hoge Raad[11] respectievelijk de Afdeling bestuursrechtspraak van de Raad van State[12] werden beantwoord.

De Afdeling merkt op dat de omschrijving van de territoriale werkingssfeer in de voorgestelde aanpassingen van beide regelingen verschilt. Ten aanzien van artikel 1 van de natuurschoonwet 1928 (NSW 1928) onderkent de toelichting[13] dat de fiscale faciliteit voor de schenk- en

---

[7] Artikel III, onderdeel G, van het voorstel.
[8] De artikelen 29e, tweede lid,(nieuw) en 29g, vijfde lid, (nieuw) van de Wet Vpb 1969 (artikel III, onderdeel G, van het voorstel).
[9] De voorgestelde wijziging van artikel 6.31 van de Wet IB 2001 (artikel I, onderdeel E) en van artikel 1 van de Natuurschoonwet 1928 (artikel V).
[10] HvJ EU 18 december 2014, zaak C-87/13, respectievelijk HvJ EU 18 december 2014, zaak C-133/13.
[11] De Hoge Raad heeft op 1 mei 2015 arrest gewezen conform het antwoord van het HvJ EU (ECLI:NL:HR:2015:1174).
[12] De Afdeling bestuursrechtspraak van de Raad van State heeft op 22 juli 2015 uitspraak gedaan conform het antwoord van het HvJ EU (ECLI:NL:RVS:2015:2299).
[13] Toelichting op artikel V, laatste alinea.

erfbelasting onder het beginsel van vrij kapitaalverkeer als bedoeld in artikel 63 VWEU valt, ook voor zover het kapitaalverkeer betreft met derde landen. Om die reden wordt de werkingssfeer van artikel 1 van de NSW 1928 uitgebreid tot derde landen waarmee Nederland een regeling is overeengekomen die voorziet in de uitwisseling van inlichtingen.[14]
Naar het oordeel van de Afdeling wordt evenwel miskend dat ook de fiscale faciliteit voor onderhoudskosten van monumenten het vrij kapitaalverkeer kan raken.[15] *Dit betekent dat de fiscale faciliteit voor onderhoudskosten van monumenten (in artikel 6.31 van de Wet IB 2001) met dezelfde motivering als is gegeven voor de fiscale faciliteit voor landgoederen, moet worden uitgebreid naar monumenten gelegen op het grondgebied van derde landen waarmee Nederland een regeling is overeengekomen die voorziet in de uitwisseling van inlichtingen.*

De Afdeling adviseert het voorstel in die zin aan te passen.

3. Uitbreiding fiscale faciliteiten voor monumentenpanden en landgoederen

Het kabinet is zich er, anders dan de Afdeling veronderstelt, van bewust dat de aftrek van uitgaven voor monumentenpanden mogelijkerwijs kan raken aan het vrije verkeer van kapitaal en in dat geval mogelijk ook zou moeten gelden voor derde landen. Het bezit van een onroerende zaak in een derde land is echter te kwalificeren als een directe investering in onroerend goed in de zin van artikel 64, eerste lid, van het VWEU. Aangezien de beperking van de aftrek van uitgaven voor monumentenpanden tot in Nederland gelegen monumentenpanden al op 31 december 1993 bestond, is het kabinet van mening dat een beroep gedaan kan worden op de standstill-bepaling van artikel 64, tweede lid, van het VWEU, waardoor uitbreiding van de aftrek tot derde landen achterwege kan blijven. Hierin verschilt de aftrek van uitgaven voor monumentenpanden van de faciliteiten in de Natuurschoonwet 1928. De faciliteiten in de Natuurschoonwet 1928 hebben betrekking op onder meer de erf- en schenkbelasting. Erfenissen en schenkingen zijn te kwalificeren als kapitaalverkeer van persoonlijke aard hetgeen is uitgesloten van de standstill-bepaling. Daarom krijgt de voorgestelde maatregel in de Natuurschoonwet 1928 een bredere werkingssfeer dan gaat gelden voor de aftrek van uitgaven voor monumentenpanden.

4. Experimenteerbepaling

Voorgesteld wordt een experimenteerbepaling in te voeren in de Invorderingswet 1990.[16] *Deze bepaling komt tekstueel bijna volledig overeen met artikel 64 van de AWR, aldus de artikelsgewijze toelichting.*

De Afdeling wijst er op dat artikel 64 van de AWR destijds is ingevoerd om een wettelijke basis te bieden voor een in de praktijk doelmatige werkwijze (van de Belastingdienst) die van de wet afwijkt. Met de voorgestelde bepaling wordt evenwel geen wettelijke basis gelegd voor bestaande doelmatige handelwijzen bij de invordering (zoals destijds bij de invoering van artikel 64 AWR voor de heffing), maar voor het mogelijk maken van experimenten met het oog op mogelijke toekomstige doelmatige handelwijzen bij de invordering.

---

[14] Artikel V van het voorstel.
[15] Zie aldus uitdrukkelijk HR 1 februari 2013, ECLI:NL:HR:2013:BW8359, r.o. 5.4.10.
[16] Artikel XVII, onderdeel C, van het voorstel.

De Afdeling merkt op dat experimentele regelgeving aan een aantal voorwaarden moet voldoen.[17] Het onderwerp waarop het vast te stellen experiment betrekking kan hebben, dient zo concreet en nauwkeurig mogelijk te worden begrensd. Ook is het van belang dat het doel en de functie van de eventuele experimenten worden aangeduid. Daarover merkt de Afdeling het volgende op.

De Afdeling is van oordeel dat het onderwerp van voorliggend experiment onvoldoende nauwkeurig is begrensd en ten onrechte niet in de voorgestelde wettelijke bepaling tot uitdrukking komt. De bepaling kent geen enkele clausulering, bestrijkt het gehele terrein van de invordering en ziet op alle rijksbelastingen. Daarmee kan niet goed worden beoordeeld of het noodzakelijk is de voorgestelde bepaling te introduceren en of op het betrokken terrein zinvolle experimenten mogelijk zijn.

Bij wijze van voorbeeld noemt de artikelsgewijze toelichting slechts «ruimere mogelijkheden tot verrekening en het aanbieden van een (digitale) betalingsmogelijkheid zonder voorafgaande belastingaanslag». Niet duidelijk is wat daar precies mee is beoogd en of het daarbij bijvoorbeeld gaat om experimenten inzake een fundamenteel andere opzet van de belastinginning bij de inkomstenbelasting (betaling – en teruggaaf? – al bij het doen van aangifte, dit in tegenstelling tot het huidige regime, waarin pas wordt betaald nadat na de aangifte een aanslag is opgelegd). Evenmin is duidelijk aan wat voor experimenten nog meer wordt gedacht.

Ook wordt uit de toelichting niet duidelijk op basis van welke criteria te zijner tijd de effecten zullen worden beoordeeld. Het doel dat in de voorgestelde bepaling is vermeld (doelmatige invordering) is naar het oordeel van de Afdeling te algemeen omschreven.

Daarnaast merkt de Afdeling op dat een wettelijke regeling die de grondslag biedt voor een experiment, de maximale geldingsduur van het uit te voeren experiment dient te bevatten. Deze geldingsduur ontbreekt echter in het voorstel.

Gelet op het vorenstaande is de Afdeling van oordeel dat het voorstel en (de motivering in) de toelichting tekortschieten. De Afdeling adviseert in de toelichting op het vorenstaande in te gaan en het voorstel in vorenbedoelde zin aan te passen. Zij tekent daarbij aan dat indien in de toelichting de voorgestelde bepaling niet dragend kan worden gemotiveerd en niet toereikend kan worden geëxpliciteerd dat de experimenteerbepaling in concreet te omschrijven situaties nodig en zinvol kan zijn, de Afdeling adviseert van de voorgestelde bepaling af te zien.

4. Experimenteerbepaling

Op 20 mei 2015 heeft het kabinet in een brief aan de Tweede Kamer de plannen voor een veelomvattend meerjarig verbeterprogramma voor de Belastingdienst gepresenteerd dat nodig is om ook in de toekomst zijn maatschappelijke rol te kunnen waarmaken.[18] Een belangrijk doel daarbij is te komen tot een ingrijpende vereenvoudiging en stroomlijning van het verkeer tussen burgers en bedrijven en Belastingdienst. Om dit doel te bereiken, zijn ook wijzigingen in de formele wetgeving op het terrein van de heffing en de invordering noodzakelijk. Om bij de vormgeving van die (toekomstige) formele wetgeving weloverwogen keuzes te kunnen maken, is ruimte nodig om verschillende opties te beproeven. Voor het beproeven

---

[17] Zie met name ook aanwijzing 10b van de Aanwijzingen voor de regelgeving.
[18] Kamerstukken II 2014/15, 31 066, nr. 236.

van opties voor de wetgeving op het terrein van de heffing bestaat naar de mening van het kabinet al een afdoende wettelijke basis in artikel 64 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen. Omdat op het terrein van de invordering een vergelijkbare wettelijke basis ontbreekt, stelt het kabinet voor om deze alsnog in te voeren (artikel 67a van de Invorderingswet 1990 (IW 1990)).
Het kabinet onderschrijft dat bij experimenten waarborgen moeten gelden. Deze waarborgen betreffen met name de rechtszekerheid en de rechtsgelijkheid. Beide zijn naar de mening van het kabinet gegarandeerd. De overheid, in dit geval de Belastingdienst, legt burgers en bedrijven namelijk geen ander kader op dan voortvloeit uit de wet. Deelname aan een experiment op het terrein van de heffing en de invordering geschiedt met instemming van de belastingplichtige, de inhoudingsplichtige of de belastingschuldige. Daarnaast mogen experimenten niet leiden tot de heffing of voldoening van een lagere schuld dan zonder experiment zou zijn geheven of voldaan. Beide voorwaarden – instemming en gelijke heffing en invordering – zijn en worden wettelijk vastgelegd. Artikel 67a van de IW 1990 doet daarmee recht aan de principes van een experimenteerbepaling.
De Afdeling merkt terecht op dat de toelichting op het voorgestelde artikel breed is geformuleerd en in dat opzicht minder duidelijkheid biedt over de experimenten die het kabinet voor ogen heeft. Dit hangt onvermijdelijk samen met de achtergrond waartegen artikel 67a van de IW 1990 moet worden bezien. Het genoemde verbeterprogramma voor de Belastingdienst is complex en omvangrijk. Het kabinet kan op dit moment simpelweg niet zeggen wanneer de Belastingdienst klaar is voor welke experimenten. Zodra dit het geval is, wil het kabinet echter geen kansen missen om opties te beproeven als gevolg van het ontbreken van een wettelijke basis. Om die reden vindt het kabinet het invoeren van een experimenteerbepaling nu noodzakelijk. Over de toepassing van de experimenteerbepaling zal met regelmaat worden gerapporteerd. Het voorstel voorziet reeds in een evaluatiebepaling na vijf jaar. Daarnaast zal de Tweede Kamer periodiek worden geïnformeerd over de toepassing van de experimenteerbepaling(en) en zal uiteraard ook de evaluatierapporten ontvangen. De memorie van toelichting is op dit punt aangevuld.

5. Lijfsdwang bij invordering

Voorgesteld wordt de bevoegdheid van de Belastingdienst tot toepassing van lijfsdwang uit te breiden en tevens van toepassing te doen zijn op civielrechtelijke vorderingen die strekken tot betaling van schadevergoeding aan de ontvanger in verband met een belastingschuld die niet is voldaan.[19]

De Afdeling realiseert zich dat het goed is voor de belastingmoraal en voor het draagvlak in de samenleving dat alles in het werk wordt gesteld om te bereiken dat belastingschulden worden betaald. Dat de Belastingdienst beschikt over een uitgebreid arsenaal aan bevoegdheden is in dit licht begrijpelijk. Dat neemt echter niet weg dat nieuwe bevoegdheden eerst dan moeten worden ingevoerd indien wordt aangetoond dat de ontvanger met het bestaande arsenaal niet het gewenste doel kan bereiken. In de toelichting wordt de voorgestelde uitbreiding slechts gemotiveerd door er op te wijzen dat zich in de afgelopen jaren situaties hebben voorgedaan waarin dit instrument node werd gemist.[20] *Uit de toelichting blijkt evenwel niet waarom de bestaande bevoegdheden tekortschieten, hoe vaak deze situaties zich hebben voorgedaan en welke financiële belangen hiermee gemoeid zijn.*

---

[19] Artikel XVII, onderdeel A, van het voorstel.
[20] Memorie van toelichting, paragraaf 5.6, tweede tekstblok, vierde volzin.

Wanneer wordt aangetoond dat de ontvanger met het bestaande arsenaal aan bevoegdheden niet het gewenste doel kan bereiken, is het de Afdeling vervolgens uit de toelichting niet duidelijk in hoeverre bij de keuze voor lijfsdwang in de beschouwing is betrokken dat lijfsdwang een vorm van vrijheidsbeneming in de zin van artikel 5 EVRM is, en naar zijn aard een ver strekkend dwangmiddel is dat met terughoudendheid dient te worden toegepast.

De Afdeling adviseert in de toelichting nut en noodzaak van de voorgestelde maatregel nader te motiveren, bezien ook in het licht van artikel 5 EVRM.

5. Lijfsdwang bij invordering

Naar aanleiding van het advies en de opmerkingen van de Afdeling is de memorie van toelichting aangepast en uitgebreid.

6. Redactionele kanttekeningen

De Afdeling verwijst naar de bij dit advies behorende redactionele bijlage.

6. Redactionele kanttekeningen

Aan de derde redactionele kanttekening die de Afdeling in overweging geeft in de bijlage bij haar advies is waar mogelijk gevolg gegeven.

De eerste twee redactionele opmerkingen zijn niet overgenomen.
In het eerste geval geldt dat door het opnemen van «andere staat» wordt voorkomen dat ook een in Nederland gelegen monumentenpand zou moeten voldoen aan de eisen die specifiek voor buitenlandsituaties gaan gelden.
In het tweede geval is van belang dat in de wettekst reeds is opgenomen «of een staat waarmee Nederland een regeling is overeengekomen die voorziet in de uitwisseling van inlichtingen». Met de andere staten die partij zijn bij de Overeenkomst betreffende de Europese Economische Ruimte is Nederland steeds een dergelijke regeling tot inlichtingenuitwisseling overeengekomen waardoor het afzonderlijk noemen van deze staten overbodig is.

Ten slotte is van de gelegenheid gebruikgemaakt om een aantal redactionele en technische wijzigingen in het wetsvoorstel en de memorie van toelichting aan te brengen.

De Afdeling advisering van de Raad van State geeft U in overweging het voorstel van wet te zenden aan de Tweede Kamer der Staten-Generaal, nadat met het vorenstaande rekening zal zijn gehouden.

De vice-president van de Raad van State,
J.P.H. Donner

Ik moge U verzoeken het hierbij gevoegde gewijzigde voorstel van wet en de gewijzigde memorie van toelichting aan de Tweede Kamer der Staten-Generaal te zenden.

De Staatssecretaris van Financiën,
E.D. Wiebes

Redactionele bijlage bij het advies van de Afdeling advisering van de Raad van State betreffende no. W06.15.0276/III

- In het in artikel I, onderdeel E, van het voorstel opgenomen artikel 6.31, derde lid, aanhef, (nieuw), van de Wet IB 2001 «of een andere staat die partij is» wijzigen in «of een staat die partij is».
- In het in artikel V van het voorstel opgenomen artikel 1, eerste lid, onderdeel a, onder 2°, (nieuw), van de NSW 1928 na «in een andere lidstaat van de Europese Unie» de zinsnede toevoegen «, een staat die partij is bij de Overeenkomst betreffende de Europese Economische Ruimte», in overeenstemming ook met de laatste volzin van de toelichting op artikel V van het voorstel.
- In artikel XVIII van het voorstel «artikel XVIII, onderdeel C,» wijzigen in: artikel 67a van de Invorderingswet 1990.